ASBL

Le passage de l'impôt des personnes morales à l'impôt des sociétés : un mode d'emploi pour les ASBL

Renaud Hendricé, Manager et Xavier Gérard, Consultant – Deloitte Conseils Fiscaux

Le Ministre des Finances s'est récemment prononcé sur le passage d'une association sans but lucratif de l'impôt des personnes morales à l'impôt des sociétés. La problématique concerne essentiellement le traitement fiscal, lors de la transition, des diverses réserves et provisions constituées antérieurement par l'association. En réponse à une question parlementaire du 19 décembre 2005, le Ministre en a conclu que les réserves et provisions doivent être considérées comme des réserves taxées au premier jour de la période imposable au cours de laquelle l'association est assujettie à l'impôt des sociétés pour la première fois.

Une question précipitée par l'actualité...

En avril 2003, le Rapport de la Cour des Comptes sur le contrôle fiscal des personnes morales non assujetties à l'impôt des sociétés précisait que «*les modifications de la loi sur les ASBL améliorent leur transparence [...] et devraient faciliter incidemment le contrôle fiscal [...] grâce à la standardisation des comptes* ». Ce Rapport insistait sur le fait qu'il s'agit là d'une opportunité pour l'administration fiscale de combattre les fausses ASBL et de forcer leur assujettissement à l'impôt des sociétés. Il n'aura pas fallu attendre longtemps avant de voir l'administration fiscale mettre en place, dès mi-2004, un plan d'action contre les fausses ASBL.

Plus que jamais se pose la question de la qualification des recettes excédentaires réalisées par une association sans but lucratif sous le régime de l'impôt des personnes morales lorsqu'elle devient assujettie à l'impôt des sociétés.

Différences majeures entre l'impôt des sociétés et l'impôt des personnes morales

Par principe, toute société, association ou organisme quelconque régulièrement constitué qui possède la personnalité juridique et se livre à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif est assujetti à l'impôt des sociétés pour autant qu'il soit résident de la Belgique (article 2, 5° CIR92) Une entité assujettie à l'impôt des sociétés est imposable sur le montant total des bénéfices réalisés avant répartition (article 185 CIR92). Les revenus imposables à l'impôt des sociétés sont, quant à leur nature, les mêmes que ceux imposables à l'impôt des personnes physiques ; ils sont néanmoins déterminés d'après les règles applicables aux bénéfices (article 183 CIR92).

Une jurisprudence constante de la Cour de cassation affirme en effet qu'une société est un être moral « créé exclusivement en vue de l'exercice d'une activité lucrative » et que ne possédant rien qui ne soit affecté à cette fin, « *tout ce qu'elle recueille [...] est, après déduction des charges, un bénéfice professionnel* » (notamment Cass., 28 janvier 1969, Pas., 1969, I, 489 ; voy. cependant X. Gérard, R. Hendricé, « L'impôt des personnes morales applicable aux sociétés ? », *R.G.F*2006, n° 2, p. 25). L'impôt des sociétés est donc un impôt sur le revenu global de l'entité concernée. Il s'applique sur l'ensemble des revenus de la société après déduction des charges professionnelles qui sont considérées comme déductibles sur le plan fiscal.

L'impôt des personnes morales, quant à lui, frappe uniquement certains revenus déterminés, sans référence à des revenus professionnels. Sont principalement concernés les revenus de sources mobilières et immobilières. Par conséquent, un bénéfice ou une perte réalisée par une entité assujettie à l'impôt des personnes morales n'aura aucune influence sur la détermination de l'impôt dû par ladite entité (voy. notamment C.A. du 16 décembre 1998, n° 136/98).

Comment opérer la transition pour une ASBL ?

La transition de l'impôt des personnes morales vers l'impôt des sociétés soulève diverses questions qui concernent principalement l'actif net de l'entité concernée, c'est-à-dire le traitement fiscal des réserves et du résultat reporté à l'occasion de la transition, mais également les provisions. Une ASBL assujettie à l'impôt des personnes morales et qui dispose d'un résultat positif en fin d'exercice n'est pas autorisée, de par sa nature, à distribuer ce résultat à ses membres ou des tiers. Ce résultat positif sera réservé aux fins d'une réaffectation ultérieure en fonction de son objet social désintéressé.

En principe, ce résultat positif n'aura subi aucune taxation à l'impôt des personnes morales. Il est possible cependant qu'une partie de ce résultat reporté ait subi une taxation, ce qui est notamment le cas si les recettes de l'association sont composées, entre autres, de revenus mobiliers ou immobiliers.

Premier essai de l'administration en 1977 et la théorie de l'apport

L'administration a eu l'occasion de se prononcer sur le passage pour les ASBL de l'impôt des personnes morales à l'impôt des sociétés dans une circulaire de 1977 (Circ. Ci.D. 19/292.822 du 19 septembre 1977, *Bull. contr.*, n° 556, p. 2089, n° 72 et s.) qui faisait suite à la loi du 3 novembre 1976 modifiant les critères d'assujettissement à l'impôt des personnes morales. Elle estimait alors que *«les actifs et passifs de l'association [...] doivent être considérés comme apportés au premier jour de la période imposable pour laquelle cette association ou ce groupement est soumis à l'impôt des sociétés suivant le droit commun et ce pour une valeur à fixer avec le contribuable intéressé »*.

Selon l'administration, l'association est supposée apporter à elle-même ses actifs et passifs afin de déterminer son bilan d'ouverture à l'impôt des sociétés. Elle précise en outre que cet apport doit être réalisé selon le droit commun. Cela signifie-t-il que la plus-value réalisée à l'occasion de l'apport ne pourrait bénéficier du régime d'immunité prévu par l'article 46, § 1 CIR92 ? Cette plus-value serait donc taxée lors du passage. Qu'en est-il également des réserves antérieurement constituées par l'association ? Doivent-elles être considérées comme taxées ? Il était difficile de conclure sur le sujet...

Deuxième essai de l'administration et la théorie de l'activité professionnelle

Dans une récente question parlementaire, Monsieur Chastel soulignait le fait que *«le ratissage des fausses ASBL [...] porte ses fruits mais certaines ASBL [...] sont confrontées à des difficultés pratiques »*. La question posée repose sur le syllogisme suivant (Question n° 1043 de M. Chastel, *Q&R*, Chambre, 2005-2006, n° 114, pp. 21922-21925).

Dans la première prémisse, il est renvoyé à l'article 183 CIR92 qui précise que tous les revenus des sociétés doivent être considérés comme des revenus professionnels puisque l'activité d'une société est nécessairement professionnelle.

La deuxième prémisse affirme, à raison, qu'une ASBL assujettie à l'impôt des personnes morales est une entité qui ne se livre pas à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif (ou à tout le moins, dans les limites fixées par l'article 182 CIR92).

Puisque « se livrer à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif » implique l'exercice d'une activité professionnelle permanente, productive ou non de bénéfices (Com IR, n° 179/12), une entité assujettie à l'impôt des personnes mora-

les ne se livre par conséquent pas à une activité professionnelle (notamment Bruxelles, 13 décembre 2001, *F.J.F.* 2002/133).

En conclusion, une ASBL assujettie à l'impôt des personnes morales ne peut recueillir de revenus professionnels puisqu'elle ne peut se livrer à une activité professionnelle. Par conséquent, l'actif net de l'ASBL constitué durant son assujettissement à l'impôt des personnes morales ne pourrait être imposé à l'impôt des sociétés en application de l'article 183 CIR92 lors de sa transition vers l'impôt des sociétés. Cela signifie par conséquent que le résultat réservé par l'ASBL lors de son assujettissement à l'impôt des sociétés doit être considéré comme taxé.

Le Ministre des Finances adhère à cette position en affirmant que « *les bénéfices résultant des opérations réalisées par une ASBL, pendant son assujettissement à l'impôt des personnes morales constituent des réserves taxées au 1er jour de la période imposable pour laquelle l'ASBL en question est assujettie à l'impôt des sociétés pour la première fois* ». Il précise par ailleurs que les provisions pour risques et charges existantes et constituées pendant les périodes imposables de l'assujettissement à l'impôt des personnes morales doivent également être considérées comme réserves taxées. Cette solution reste dans la même logique : la dotation aux provisions pour risques et charges ne constituait pas, sous le régime de l'impôt des personnes morales, une charge fiscalement déductible puisqu'elle n'était liée à aucune activité professionnelle. La reprise ou l'utilisation de cette provision, qui s'opèrera sous l'impôt des sociétés, ne pourrait par conséquent pas constituer un revenu professionnel imposable.

Et les pertes fiscales reportées ?

Le Ministre des Finances réitère sa position déjà affirmée dans une précédente question parlementaire (Question n° 100 de M. Istasse, 1er octobre 1999, *Bull. Q&R*, n° 2-3) : les pertes encourues pendant l'assujettissement à l'IPM ne peuvent être déduites de la base imposable à l'impôt des sociétés (voir également Circ. Ci.D. 19/292.822 du 19 septembre 1977, *Bull. contr.*, n° 556, p. 2089, n° 73).

La position administrative ne fut toutefois pas suivie par le tribunal de première instance de Mons (7 mai 2003, *F.J.F.* 2004, liv. 1, 43). Le tribunal considéra que la position de l'administration ne repose sur aucune motivation par référence à un texte légal et que celle-ci n'est juridiquement correcte que si la perte comptable est causée par la déduction de certaines charges professionnelles qui sont soit totalement, soit partiellement rejetées sur le plan de l'impôt des sociétés. Par contre, estime le juge, la position administrative est incorrecte si la perte comptable est causée par des frais ayant un caractère professionnel.

Nous ne pouvons toutefois adhérer à la position du tribunal. Puisqu'une ASBL assujettie à l'impôt des personnes morales ne se livre pas, par définition, à une activité professionnelle, elle ne pourrait avoir encouru une perte causée par des frais ayant un caractère professionnel durant son assujettissement à cet impôt. Par conséquent, elle ne serait pas en droit de réclamer la déduction des pertes comptables antérieures (corrigées fiscalement) sur les revenus futurs réalisés sous le régime de l'impôt des sociétés.

Quand doit-on déterminer le bilan d'ouverture sous le régime de l'impôt des sociétés ?

La question de savoir quand une ASBL est assujettie à l'impôt des sociétés n'est pas abordée dans la question parlementaire. Il est important de rappeler que l'assujettissement à l'un ou l'autre impôt ne relève pas du choix du contribuable. Un assujettissement à l'impôt des sociétés est automatique lorsque l'entité se livre à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif (articles 2, § 1, 5° et 179 CIR92).

Le passage de l'impôt des personnes morales à l'impôt des sociétés est généralement opéré au terme d'un contrôle fiscal. Ce passage peut concerner, en principe, les trois exercices précédents, si bien que l'établissement du bilan d'ouverture sous le régime de l'impôt des sociétés concernera le premier exercice faisant l'objet de la transition vers l'impôt des sociétés.

Un régime spécifique pour la transformation d'une ASBL en SFS

La société à finalité sociale (SFS) est une société constituée sous la forme d'une société commerciale mais à vocation sociale puisqu'elle n'est pas vouée à l'enrichissement de ses associés (article 661 Code des Sociétés). Le point commun entre la SFS et l'ASBL est donc la réalisation d'un but désintéressé. A l'instar de l'ASBL, son régime fiscal dépend de la nature de ses activités. Si elle se livre à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif, sans pour autant rencontrer les tolérances établies par l'article 182 CIR92, la SFS sera assujettie à l'impôt des sociétés.

La transformation d'une ASBL en SFS est régie par les articles 26bis à 26 septies de la loi du 27 juin 1921 sur les ASBL, AISBL et fondations et les articles 668 et 669 du Code des sociétés.

Sur le plan fiscal, la question essentielle est le traitement de l'actif net de l'association lors de sa transformation en SFS. La loi du 22 décembre 1998 a voulu réglementer cette transformation.

L'article 184, alinéa 5 CIR92 dispose en effet que n'est pas considéré comme du capital libéré sur le plan fiscal, l'actif net d'une ASBL qui compose le capital social d'une SFS ou qui a été comptabilisé sur un compte de réserve indisponible de cette société. Ce capital social et ce compte de réserve ne sont exonérés que si la condition d'intangibilité visée par l'article 190 CIR92 est remplie.

L'objectif du législateur est clair : empêcher qu'une simple modification de la forme juridique de l'ASBL ne soit suivie quelques mois ou années plus tard du remboursement aux actionnaires, anciens membres de l'ASBL, de la totalité des avoirs de l'ASBL (Doc. Parl., Chambre, sess. ord. 1997-1998, n° 1608/8, p. 44). Ainsi, non seulement cette disposition précise que l'actif net de l'ASBL ne sera pas considéré comme du capital libéré, mais elle ajoute que cet avoir net de l'ASBL sera considéré comme une réserve exonérée sous réserve de la condition d'intangibilité.

Enfin, l'exposé des motifs de la loi du 22 décembre 1998 semble limiter le champ d'application de cette disposition uniquement à la transformation d'une ASBL assujettie à l'impôt des personnes morales en SFS qui, elle, est assujettie à l'impôt des sociétés (Doc. Parl., Chambre, sess. ord. 1997-1998, n° 1608/1, p. 12).

Conclusion

La position administrative concernant la transition pour une ASBL de l'impôt des personnes morales vers l'impôt des sociétés est désormais claire : l'actif net de l'association ainsi que ses provisions pour risques et charges seront considérés comme taxés dans le bilan d'ouverture de l'exercice au cours duquel l'association est soumise à l'impôt des sociétés. En d'autres mots, les profits réalisés par le passé sous le régime de l'impôt des personnes morales ne subiront jamais l'impôt des sociétés.

L'article 184, alinéa 5 CIR92 prévoit un régime différent lorsque la transition est également accompagnée d'un changement de forme sociale de l'entité. Dans ce cas, l'actif net de l'association est considéré comme exonéré et constitue donc une latence fiscale. La préoccupation du législateur était alors totalement légitime : il s'agissait d'éviter toute forme de distribution de profits sous exemption d'impôt. La différence de traitement ne s'explique pas et semble également pouvoir être contournée en forçant l'assujettissement de l'ASBL à l'impôt des sociétés avant de la transformer en SFS sans application de l'article 184, alinéa 5 CIR92.

colophon

Comité de rédaction: Bernard Mariscal, Benefit expert HR Department Deloitte et Yves Dewael, Inspecteur principal. **Coordination:** René Judak. **Actualités Fiscales** est une publication de Kluwer – www.kluwer.be. **Editeur responsable:**Sven Reynders, Waterloo Office Park, Drève Richelle 161 L, B-1410 Waterloo. **Service clientèle Kluwer:** tél. 0800 40 330 (appel gratuit) – +32 15 78 76 01 (de l'étranger), fax 0800 17 529, e-mail: contact@kluwer.be. © 2006 Wolters Kluwer Belgium SA. Hormis les exceptions expressément fixées par la loi, aucun extrait de cette publication ne peut être reproduit, introduit dans un fichier de données automatisé, ni diffusé, sous quelque forme que ce soit, sans l'autorisation expresse et préalable et écrite de l'éditeur.